



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.720037/2015-15
Recurso Voluntário
Resolução nº **1402-001.015 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de março de 2020
Assunto IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Recorrente CERVEJARIA PETRÓPOLIS DO CENTRO OESTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Luciano Bernart, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto, no que couber, o relatório elaborado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Relator do presente processo quando da sua conversão em diligência pela Resolução nº 1402-000.504, ao qual farei as complementações necessárias:

Trata o processo em questão de Autos de Infração, referentes aos anos-calendários de 2011 e 2012, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, às fls. 02 a 14, no valor de R\$243.488.872,47 (duzentos e quarenta e três milhões, quatrocentos e oitenta e oito mil, oitocentos e oitenta e dois reais e quarenta e sete centavos) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, às fls. 15 a 24, no valor de R\$ 44.320.922,06 (quarenta e quatro milhões, trezentos e vinte mil, novecentos e vinte e dois reais e seis centavos), todos acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora calculados até 07/2015.

O Auto de Infração de IRPJ foi proveniente de:

1) contabilização incorreta, como subvenções para investimento, de valores relativos a subvenções correntes para custeio, no total de R\$172.674.308,52, para o AC 2011 e R\$ 67.313.640,14 para o AC 2012, gerando redução indevida do lucro sujeito à tributação.

Fl. 2 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720037/2015-15

O enquadramento legal aponta: artigos 2º e 3º da Lei nº 9.249/95, artigos 247 e 250 do RIR/99 e artigo 392, inciso I, do RIR/99;

2) redução indevida do IRPJ e adicional calculados sobre o lucro da exploração no montante de R\$ 29.741.233,09 para o AC de 2011 e R\$ 50.328.733,11 para o AC de 2012; como decorrência da inexistência, na escrituração da pessoa jurídica, da segregação do resultado por atividade fomentada, o que implicou por parte do Fisco na apuração do incentivo pelo critério do rateio do lucro proporcionalmente à receita líquida. O enquadramento legal aponta: artigos 231, inciso II, 554 e 557 do RIR/99 e artigo 1º da Medida Provisória nº 2.19914/

01.

O Auto de Infração de CSLL aponta a seguinte infração:

1) contabilização incorreta, como subvenções para investimento, de valores relativos a subvenções correntes para custeio, no total de R\$172.674.308,52, para o AC 2011 e R\$ 67.313.640,14 para o AC 2012, gerando redução indevida na base de cálculo da CSLL. O enquadramento legal aponta: artigo 2º da Lei 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei 8.034/90; artigo 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do artigo 1º da Lei 9.065/95; artigo 2º da Lei 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; artigo 3º da Lei 7.689/88, com redação dada pelo artigo 17 da Lei nº 11.727/08.

Foi apresentada peça impugnatória na qual, relativamente ao item 1, a interessada sustenta que o benefício fiscal é uma subvenção para investimento. Logo, não sofreria a incidência do imposto, nos termos do art. 443, do RIR/1999.

Declara que faz jus ao incentivo fiscal sobre o ICMS concedido pelo Estado do Mato Grosso no âmbito do Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial de Mato Grosso PRODEIC, em virtude do disposto na Lei Estadual nº 7.958/2003.

Acrescenta que os incentivos e critérios para a sua concessão constam do protocolo de intenções (fls. 347/352) e respectivo aditamento (fls 93/104) pelos quais fica demonstrado que os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Mato Grosso, concernentes à outorga de créditos presumidos de ICMS próprio, relativo às operações de circulação de mercadorias efetivamente produzidas no empreendimento industrial, foram oferecidos mediante a contrapartida de implantação da fábrica pela impugnante, com a demonstração do valor do investimento, do faturamento estimado, da geração de certo número de empregos, atendendo a todos os ditames da Lei Estadual nº 7.958/2003.

Entende que a vistoria feita pelo CEDEM (Conselho Estadual de Desenvolvimento Empresarial), órgão com competência outorgada pelo Estado para aprovar e julgar pedidos relacionados aos incentivos fiscais concedidos, criado pela Lei Complementar nº 132, de 22 de julho de 2003 e Decreto nº 1.410/2003, aprovou a vistoria para comprovação dos dados relativos aos incentivos concedidos.

Aduz que o agente fiscal ignorou a autonomia da unidade federada em cuidar de seus próprios negócios e fiscalizar os tributos e dispêndios financeiros que executa, bem como de que os atos praticados pelos agentes públicos estaduais gozam da presunção de legitimidade e só podem ser afastados mediante robusta prova de ilegalidade.

Entende, também, que o incentivo fiscal em referência constitui-se de subvenção para investimento, desse modo, transcreve os artigos 392 e 443 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, para diferenciar subvenção para investimento de subvenção para custeio.

Relata que, com a edição da Lei nº 11.638/2007, que alterou dispositivos da Lei nº 6.404, (artigo 182, §1º, alínea "d"), em face das normas contábeis internacionais, as subvenções para investimento receberam tratamento específico, devendo ser contabilizadas no resultado operacional da empresa para, em seguida, haver a sua destinação para subconta representativa do patrimônio líquido denominada "Reserva de incentivos fiscais". Transcreve o artigo 18 da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, que

Fl. 3 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720037/2015-15

dispõe sobre o Regime Tributário de Transição, criado para neutralizar os efeitos dos novos métodos e critérios contábeis.

Relata que o agente fiscal ao dar destaque à alínea "b" do Parecer Normativo CST n.º 112, de 1978, ou seja, a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, entendeu que os valores decorrentes dos incentivos fiscais de ICMS no Estado deveriam ser reinvestidos imediatamente ao final do exercício em ativos imobilizados.

Informa que não há previsão no protocolo de intenções assinado entre as partes, e em nenhuma lei aplicável às subvenções, a obrigação de, ao final do exercício, a impugnante aplicar o valor obtido mediante a concessão de incentivos fiscais de ICMS; muito pelo contrário, a lei determina que seja constituída reserva de incentivos fiscais, que deve antes de ser constituída, transitar pelo resultado da empresa.

Ressalta que iniciou a implantação da indústria com o valor do investimento antes de obter a subvenção, ou seja, investiu antecipadamente no Estado do Mato Grosso os valores previstos no Protocolo de Intenções, visando recuperar parte do valor investido mediante o aproveitamento do incentivo fiscal concedido pelo Estado.

Entende que quando foi elaborado o Parecer n.º 112, não estava ainda em vigência a Lei 11.941/09, que estabelece a exclusão do valor do incentivo da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Conclui que ao adotar como fundamento para a autuação um requisito previsto em um Parecer Normativo (ato do Poder Executivo) a fiscalização impõe uma interpretação sobre a subvenção para investimento que contraria a previsão expressa no art. 443 do RIR/99, que decorre do art. 38, §2º, do Decreto-Lei n.º 1.598/77; contudo, o faz sem qualquer previsão legal, apenas com fundamento em atos interpretativos ultrapassados, desrespeitando o princípio da legalidade, garantia fundamental do contribuinte estampada nos arts. 5º, II e 150, I, da CF. Além disso, a autoridade fiscal estaria infringindo o disposto no art. 110 do CTN que veda ao ente tributante modificar ou estender o conteúdo ou o alcance dos conceitos legais e de direito privado.

Com relação ao item 2, sustenta a impugnante que, ao contrário do que entendeu o agente fiscal ao lavrar o auto, somente quando o sistema de contabilidade não oferece condições para apuração do lucro da atividade, o artigo 557, §3º do RIR/99 permite/faculta que seja apurado o resultado das atividades incentivadas separadamente das demais, através desse método de proporcionalidade entre a receita líquida das atividades incentivadas e a receita líquida total.

Afirma a interessada que, exercendo mais de uma atividade, e sendo apenas a de industrialização e venda de cerveja, incentivada com a redução do lucro da exploração, apurou separadamente o lucro da exploração para que pudesse usufruir do incentivo, uma vez que o seu sistema de contabilidade permite a apuração do resultado das atividades de forma segregada.

Conclui a impugnante que, com os dados e informações por ela fornecidos nas respostas à fiscalização relativa aos anos calendário de 2011 e 2012, poderia a autoridade fiscal ter apurado os valores para se certificar de que os cálculos do lucro da exploração, elaborado de maneira segregada mediante os dados obtidos no sistema contábil da impugnante, estariam corretos.

Argumenta a contribuinte que os dados por ela apurados foram objeto de registros contábeis e de declarações entregues à Receita Federal no período fiscalizado (2011 e

2012) o que pode ser verificado na documentação já entregue à fiscalização (fls. 69/114 e 121/162) e nos documentos anexos ao Parecer Técnico (DIPJ fichas 6A, DMPL, DRE e Balancetes de verificação individualizados por CNPJ).

Fl. 4 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720037/2015-15

Acrescenta ainda a interessada em sua defesa que os balancetes acima mencionados permitem que sejam confrontados os números apresentados, em relação ao período fiscalizado, através da verificação do Grupo 3 – Receitas, Grupo 4 – Custos e Grupos 5 e 6 – Despesas e Outras Receitas, das quais se pode conferir os resultados apresentados. E apresenta memória de cálculo completa dos valores apurados nos balancetes individualizados das unidades que possuem o incentivo, cujos dados podem ser confrontados com as informações supra, de acordo com os documentos anexos (Planilhas 2011 e 2012 – docs. 10/11).

Destaca o sujeito passivo que os cálculos supra, se deram mediante aplicação do art. 544 do RIR/99 e art. 19 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, que tratam especificamente do cálculo do lucro da exploração e, portanto, não poderiam ser desconsiderados.;

Segundo a interessada o agente fiscal desobedeceu o princípio da verdade material, decorrente do princípio da legalidade e da moralidade esculpido no artigo 37 da CF/88 e feriu os artigos 29, 36 e 37 da Lei 9.784/99 que regula o processo administrativo federal dão indicativos que o agente público deve buscar a verdade material e não conformar-se com um simples método que leve a verdade que não é verdadeira.

Sustenta a impugnante que a ausência de registros contábeis segregados na ECD e na DIPJ, não permite à fiscalização desconsiderar o sistema contábil utilizado pela empresa para a apuração do lucro da exploração, ferindo o princípio da verdade material esculpido no artigo 37 da CF/88 e os artigos 29, 36 e 37 da Lei 9.784/99.

Prossegue em seu arrazoado alegando que, em relação a afirmação constante do Relatório Fiscal de que no Manual de preenchimento da DIPJ existem regras pré-parametrizadas de cálculo do lucro da exploração através da proporcionalidade entre as receitas líquidas, incentivadas e total, opõe-se o dispositivo do próprio Manual (Ficha 8 – Demonstração do Lucro da Exploração – PJ em geral) que autoriza a edição dos campos da DIPJ para que conste as informações da segregação do resultado da atividade incentivada, o que foi feito pela impugnante.

Alega a interessada que, como a lei não exige forma pré-estabelecida, nem se apontou qualquer inconsistência no método utilizado pela impugnante, uma vez que atenderam aos requisitos do item 5 da NBC ITG 2000 R1 e também do próprio Manual de preenchimento da DIPJ, restou demonstrado que a escrituração contábil apresentada pela empresa é hábil para a apuração do lucro da exploração de forma segregada.

Apresenta a impugnante, para comprovar a sua tese, o Parecer Técnico Contábil de fls. 774/798, acompanhado dos anexos de fls. 799/2.357.

Finalmente, impugna expressamente os cálculos apresentados pelo agente fiscal decorrentes da aplicação do artigo 557, § 3º, do RIR/99, ou seja, da apuração do lucro da exploração com base na proporcionalidade entre receita líquida da atividade incentivada e receita líquida total.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora MG, preliminarmente, converteu o julgamento em diligência por duas vezes. Após, prolatou o Acórdão 0962.617 pelo qual considerou improcedente a impugnação. A decisão consubstanciou-se na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

É inadmissível excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico (não é suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção), inexistindo sincronia e vinculação entre a

Fl. 5 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720037/2015-15

percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Nesse caso, a subvenção torna-se tributável, compondo a base de cálculo do IRPJ.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. ISENÇÃO SUDAM.

O gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial para apuração do lucro por atividade depende de o sistema contábil adotado pela pessoa jurídica comprovadamente oferecer condições para tal. Caso contrário, apura-se o lucro da exploração com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

É inadmissível excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico (não é suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção), inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Nesse caso, a subvenção torna-se tributável, compondo a base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

A perícia somente é necessária quando houver dúvida acerca de questão fática cuja interpretação demande juízo técnico, para análise de provas já incluídas no processo, ou quando a solução do litígio exija a análise de prova documental cuja juntada aos autos seja impraticável ou de difícil execução; ela não se presta ao suprimento de prova que poderia perfeitamente ser produzida mediante juntada de documentos aos autos pela contribuinte, pois não compete à autoridade julgadora a produção de elementos de prova necessários à instrução da defesa.

Em 03 de março de 2015, esta turma decidiu, por meio da Resolução n.º 1402-000.504, tendo em vista as alterações promovidas pela Lei Complementar n.º 160/17 quanto aos requisitos para caracterização da subvenção de investimentos, converter o julgamento em diligência para as seguintes providências (fls. 2.780):

Tendo em vista que a LC estabelece sua aplicabilidade aos processos em curso., entendo ser necessário que a recorrente demonstre que o Estado do Mato Grosso adotou em relação ao PRODEIC as providências supra mencionadas. Dessa forma, ficaria assegurado o enquadramento do programa aos ditames do Convênio ICMS n.º 190/2017 e, por consequência, à Lei Complementar n.º 160/2017.

Do exposto, voto no sentido de que o sujeito passivo seja intimado a demonstrar a adoção, pelo Estado de Mato Grosso, das providências estabelecidas na cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, ficando o julgamento sobrestado até que seja demonstrado tal fato, ou até 28/12/2018, data limite para esse procedimento, o que ocorrer em primeiro lugar.

Em resposta, a contribuinte protocolou a manifestação de fls. 2790/2792, informando que o Estado do Mato Grosso, em 19/06/2018, procedeu a publicação de lista preliminar dos atos normativos, dentre eles, o PRODEIC, através do Decreto 1.420/2018. Todavia, no tocante ao registro e depósito dos atos concessivos dos benefícios fiscais no

Fl. 6 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720037/2015-15

CONFAZ, o prazo teria sido prorrogado para o dia 31/07/2019, nos termos do inciso II, da cláusula quarta do Convênio 190/2017, com a redação dada pelo Convênio 51/18. Diante desse fato, a contribuinte requereu o sobrestamento do feito até o dia 31/07/2019.

O processo foi redistribuído ao Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira o qual, acompanhado pela unanimidade da turma, determinou, por meio da Resolução 1402-000.803, o seguinte:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, determinar o retorno dos autos à Unidade Local a fim de que o sujeito passivo seja intimado a demonstrar a adoção, pelo Estado de Mato Grosso, das providências estabelecidas na cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17; ficando o julgamento sobrestado até que seja demonstrado tal fato ou até 31/07/2019, data limite para esse procedimento, o que ocorrer em primeiro lugar.

Em 27 de junho de 2019, a Recorrente protocolou a petição de fls.2907/2908, na qual demonstra a adoção por parte do Estado do Mato Grosso, das providências estabelecidas na Cláusula Segunda do Convênio ICMS 190/2017, mediante a juntada dos seguintes documentos:

- a) Certificado de registro e depósito – SE/CONFAZ n.º 46/2018 (fls. 2911);
- b) Publicação do diário oficial do Estado do Mato Grosso contendo a relação dos atos normativos instituidores dos benefícios fiscais (fls. 2959/2960)
- c) Relação dos contribuintes enquadrados no Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial de Mato Grosso (fls. 2980/2986)

É o relatório

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

Conforme se verifica pelo relatório, a autuação gira em torno de duas questões distintas. Analisarei, separadamente, cada uma delas.

1) DA GLOSA DOS VALORES RELATIVOS À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTOS

Conforme observado pelo então Conselheiro Relator Leonardo Andrade Couto a questão dos requisitos para caracterização da subvenção de investimento era matéria que gerava considerável controvérsia no âmbito desse conselho.

O trabalho fiscal apontou as seguintes objeções à caracterização da subvenção discutida nos presentes autos como subvenção de investimentos (fls. 33 e-processo):

Ocorre que, malgrado, a empresa ser beneficiária do incentivo fiscal em questão, este, nos termos da legislação tributária federal, não pode ser enquadrado como subvenção para investimento.

Fl. 7 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720037/2015-15

A fiscalizada deixou de cumprir o indispensável requisito relativo à **efetiva e específica aplicação da subvenção**, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na **implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado**, porquanto **não comprovou a condição de concomitância e de absoluta correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos**.

De fato, no caso em análise, nem os documentos trazidos pela fiscalizada nem sua escrituração contábil atestam que as subvenções recebidas foram efetivamente aplicadas no empreendimento descrito no protocolo de intenções

(...)

Voltando ao caso concreto, analisando o disposto nos itens I e II da cláusula quarta do Protocolo de intenções, estas rezam que os benefícios fiscais (crédito presumido) serão concedidos sobre o valor do ICMS incidente nas operações de comercialização interna e interestadual das mercadorias **efetivamente produzidas no empreendimento industrial objeto do instrumento contratual em tela**. Ou seja, deduz-se que as subvenções governamentais em debate não foram destinadas para subsidiar a **implantação** do empreendimento pactuado, porquanto, nos termos da referida disposição contratual, os recursos do Poder Público só **começariam a ser recebidos após o empreendimento já estivesse concluído e em operação**. **Não houve, portanto, a necessária e concomitante vinculação entre os recursos auferidos e a obrigação contratual prevista na cláusula segunda do mencionado contrato com o Poder Público**, qual seja, a **implantação** de uma indústria de bebidas. (grifos no original)

Todavia, a referida controvérsia foi substancialmente solucionada com a alteração do artigo 30 da Lei n.º 12.973/14, trazida pela Lei Complementar n.º 160/2017, a qual acrescentou os parágrafos 4º e 5º com a seguinte redação:

[...]Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195 A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I – absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Sendo assim, incabíveis as condições impostas pela RFB no Parecer Normativo n.º 112/78 naquilo que extrapolarem as exigências legais.

Mais ainda, o § 5º supra transcrito estende as disposições ali estabelecidas aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados. Sendo assim, é fato incontroverso que os dispositivos legais em comento aplicam-se ao caso aqui sob exame.

Em face de tal alteração legislativa e condicionamento legal, veio a edição do Convênio CONFAZ n.º 190/2017, regulando as alterações promovidas no art. 30 da Lei n.º 12.973/14 pela Lei Complementar e os procedimentos a serem adotados pelas *partes* envolvidas. Tais requisitos estão previstos nas suas Cláusulas Segunda, Terceira, Quarta e Quinta:

“Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.

§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.

§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito.

Cláusula terceira A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;

II - 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

Cláusula quarta O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:

I - 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

Fl. 9 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720037/2015-15

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

Cláusula quinta A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.”

Tratando de benefícios concedidos sem a devida anuência e conformidade com as regras do CONFAZ, atraindo o disposto no art. 10 da Lei Complementar n.º 160/17, para o seu devido tratamento como subvenção de investimento, devem ser atendidas as respectivas exigências de registro e depósito.

Conforme se verifica pelos documentos juntados pela Recorrente, em 27/06/2019, é possível constatar que o benefício concedido pelo Estado do Mato Grosso foi devidamente convalidados.

O Benefício Fiscal do PRODEIC consta da relação publicada no Diário Oficial do Mato Grosso (fls. 2959/2960). Além disso,

Certificado de registro e depósito – SE/CONFAZ n.º 46/2018 (fls. 2911);

Publicação do diário oficial do Estado do Mato Grosso contendo a relação dos atos normativos instituidores dos benefícios fiscais (fls. 2959/2960)

Relação dos contribuintes enquadrados no Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial de Mato Grosso (fls. 2980/2986). Além disso, a Recorrente consta a relação de contribuinte enquadrados no PRODEIC (fls. 2981)

Resta evidenciado, portanto, que o Estado do Mato Grosso cumpriu com os requisitos dispostos nos incisos da Cláusula Segunda do Convênio CONFAZ 190/2017, convalidando o incentivo do PRODEIC concedido à Recorrente.

Além das questões relativas ao cumprimento dos requisitos previstos no Parecer Normativo n.º 112/78, a fiscalização apontou as seguintes objeções em relação à contabilização do incentivo realizada pela Recorrente.

Outrossim, ainda no que concerne ao registro contábil dos *incentivos governamentais em tela*, consoante já mencionado alhures, a legislação tributária federal vigente preceitua que as subvenções para investimento devem, contabilmente, serem reconhecidas em conta de resultado pelo regime de competência e mantida em conta de reservas de incentivos fiscais.

No caso em que as subvenções governamentais sejam concedidas sob a forma de redução, crédito presumido de imposto ou outro mecanismo de redução do *quantum* devido, a escrituração contábil deverá registrar na sequência: (1) o valor do encargo correspondente ao ICMS contabilizado, tendo como contrapartida uma obrigação, pelo valor total; (2) o valor parcial da obrigação baixado pelo percentual do benefício fiscal relativo ao ICMS, tendo como contrapartida a conta de reserva de lucros em questão.

Sucedendo que a fiscalizada não escritura contabilmente da forma explicitada acima.

De fato, verificando a conta “214020150 – ICMS A RECOLHER”, não há registro contábil da baixa parcial da obrigação fiscal e o correspondente lançamento a crédito em conta de reserva de incentivos fiscais.

Fl. 10 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720037/2015-15

Cabe pontuar que, não obstante existir a conta “**2404010130 – RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS**” na ECD do sujeito passivo, as contrapartidas a débito são em conta de prejuízos acumulados e não em “**2140220150 – ICMS A RECOLHER**”.

Posto isso, notadamente por não se enquadrarem os benefícios governamentais em debate, sob a ótica da legislação do imposto de renda, no conceito de subvenção para investimento, a exclusão dos valores recebidos do estado do Mato Grosso da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de incentivos fiscais, foi considerada indevida, passando a compor estes as bases de cálculo dos referidos tributos federais. (grifos no original, fls. 35 e-processo)

A então impugnante alegou que o valor apurado relativo aos incentivos de ICMS foram contabilizados em conta de resultado, atendendo o artigo 18 da Lei 11.941/2009 e que o valor dos incentivos foi destinado a reserva de incentivos fiscais (conta 5108020180). Alegou, ainda, que não conseguiria investir o valor dos incentivos em ativos ao final do exercício, pois, desta forma não seria possível reconhecer o valor dos incentivos em conta de resultado nos termos do inciso I, artigo 18 da Lei n.º 11.941/09.

A decisão recorrida, por sua vez, acatou as incorreções apontadas pela fiscalização e refutou a argumentação da contribuinte com o seguinte argumento:

A alegação passiva mais uma vez não se sustenta. O "Regime Transitório de Tributação -RTT", instituído pela Lei 11.941/09, foi criado unicamente para não afetar a apuração do lucro real com as alterações da contabilidade societária brasileira introduzidas pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, o qual passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2008. Portanto, esse ajuste não afetaria a escrituração contábil da empresa.

Desta forma, os lançamentos referentes ao ano calendário de 2011 a 2012 reportar-se às disposições do art. 38, §2º do Decreto-Lei n.º 1.598/77, com redação dada pelo Decreto-Lei n.º 1.0730/79 e aos procedimentos estipulados no art. 18 da Lei n.º 11.941/2009.

Neste contexto, a primeira questão a ser dirimida é se o art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, com os acréscimos feitos pela Lei Complementar n.º 160/2017, produziria efeitos em relação a subvenção contabilizada nos anos-calendário de 2011 a 2012.

A 1ª Turma da CSRF já teve a oportunidade de analisar lançamento formalizado em 2007 e referente a infração constatada nos anos-calendários 2002 e 2003, decidindo, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo em sessão de julgamento de 3 de outubro de 2018, nos seguintes termos do voto condutor da Conselheira Cristiane Silva Costa:

O recurso especial do contribuinte trata do incentivo fiscal (Distrito Federal) como subvenção para investimento. A subvenção para investimento é regrada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/1999):

[...]

No caso destes autos, trata-se de benefício distrital, regulado pelas normas estaduais acima referidas (Lei distrital 1.254/1996, Lei distrital 2.381/1999, Decretos distritais 20.322/1999 e 25.372).

Ocorre que foi aprovada a Lei Complementar n.º 160/2017, que alterou a Lei n.º 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

Fl. 11 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720037/2015-15

[...]

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar n.º 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

Pelos fundamentos do citado acórdão da CSRF, conclui-se que deve ser admitida a aplicação retroativa da nova redação atribuída ao art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 pela Lei Complementar n.º 160/2017, cumprindo verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar n.º 160/2017, se os requisitos expressos no *caput* do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 estão presentes no caso sob análise. Ou seja, nas palavras da Conselheira Cristiane Silva Costa:

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

Ao firmar o entendimento de que a subvenção seria de custeio, e não de investimento, a autoridade fiscal estaria dispensada de investigar sua destinação, contudo essa prova faz-se necessária quando se cogita da classificação da subvenção como investimento, hipótese na qual a legislação exige a manutenção em reserva, passível de ser destinada, apenas, a aumento de capital ou à absorção de prejuízos.

Ante o exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para confirmação da regular contabilização e destinação das receitas de subvenção.

2) DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

De acordo com o trabalho fiscal, inobstante a contribuinte tenha alegado que utilizava a técnica do controle contábil individualizado por atividade incentivada, *“tal tese não reflete o que consta em sua ECD, visto que não há registros contábeis específicos (conforme se extrai das demonstrações contábeis juntadas aos presentes autos) para destacar e demonstrar o resultado da produção de cerveja, com vistas à apuração do lucro da exploração em separado.”*

Diante desse fato, a fiscalização fez a revisão do lançamento utilizando-se da técnica prevista no § 3º do artigo 557 do RIR, qual seja, o rateio do lucro proporcionalmente à receita líquida beneficiada (critério adotado pelo programa gerador da DIPJ).

A contribuinte, por sua vez, apresentou, em sua defesa, entre outros elementos, o "Parecer Técnico Contábil" (doc. de fls. 774/798), acompanhado dos anexos de fls. 799/2.357, cuja conclusão é a de que o sistema contábil utilizado pela Cervejaria Petrópolis do Centro Oeste Ltda nos anos-calendário de 2011 e 2012 permite de forma segura e confiável a apuração do lucro da exploração, para fins de redução do IRPJ com base na metodologia do resultado da atividade incentivada de produção de cerveja. Esclarece que a estrutura dos estabelecimentos da Cervejaria Petrópolis é distinta, ou seja, há segregação física das atividades, e quando há nos

Fl. 12 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 14098.720037/2015-15

estabelecimentos situados dentro da área de incentivo fiscal, atividades incentivadas, o sistema contábil da empresa permite a segregação contábil.

Diante dessas alegações a DRJ, em 26 de maio de 2016 (fls. 2370) resolveu baixar o processo em diligência, nos seguintes termos:

Em homenagem ao princípio da verdade material e em função dos novos elementos apresentados na fase de defesa, decidiu-se, na sessão de 18/05/2016, transformar o acórdão proferido em resolução para que a autoridade fiscal verifique, com base na documentação, demonstrativos e informações acostados aos autos e outros elementos que julgar necessário, se é possível apurar o lucro da exploração de forma segregada por atividade, para conhecer o valor decorrente da atividade incentivada e das demais atividades para fins de recolhimento do IRPJ de forma centralizada como exige a legislação, sem a perda dos incentivos fiscais de redução de 75% do IRPJ e adicional, calculados sobre o lucro da exploração.

Caso o sistema contábil adotado pela impugnante nos anos-calendário de 2011 e 2012 permita de forma segura e confiável a apuração do lucro da exploração por atividade segregada, proceder o novo cálculo do lucro da exploração utilizando esse critério.

Após, dê-se ciência à contribuinte e aguarde o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de razões adicionais de defesa, remetendo os autos para julgamento

Em resposta, a fiscalização apresentou o Relatório de Diligência de fls. 2373/2376, no qual conclui:

Malgrado os argumentos da agora impugnante, estes não podem ser acolhidos, visto que, conforme já relatado, a **ECD não traz registros contábeis específicos de controle segregados da atividade incentivada.** Tal requisito, conforme demonstrado alhures, é indispensável e encontra-se previsto na legislação tributária em vigor.

De fato, os elementos juntados à peça impugnatória não trazem evidências de que a ECD examinada possui o controle individualizado em questão, limitando-se a relatórios de controle interno da empresa sem validade de uma escrituração autenticada.

Cabe sublinhar, destarte, que durante o procedimento fiscal, em nenhuma oportunidade, a impugnante fez referência ao aludido sistema de controle. Além disso, não apresentou os correspondentes balancetes contábeis em sua ECD, sendo estes, portanto, fatos novos, extemporâneos ao lançamento de ofício.

(...)

Isto posto, entendo improcedentes as razões da impugnante, sugerindo o retorno imediato dos presentes autos à 2ª Turma da DRJ/JFA para julgamento.

Em face da resposta acima, a DRJ, em 20/07/2016 (fls. 2400/2403) converteu novamente o julgamento em diligência com base nos seguintes argumentos:

A diligência foi motivada exatamente porque o laudo pericial trazido pela impugnante e os balanços por estabelecimento por ela apresentados, com base no seu sistema contábil informatizado, associados a outras explicações e documentação acostadas, aparentam possibilitar a apuração do lucro da exploração de forma segregada.

Aliás, essa informação, de que a segregação era possível, com base no sistema contábil adotado pela contribuinte, consta dos documentos de fls. 121/162, apresentados pela contribuinte durante a ação fiscal.

No entender desta autoridade julgadora, o sistema contábil informatizado mantido pela contribuinte pode ter sido utilizado para exportação de dados para a ECD, o que acontece com as pessoas jurídicas em regra, uma vez que a ECD tem que obedecer toda uma formatação específica.

Fl. 13 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 14098.720037/2015-15

Se o sistema contábil informatizado mantido pela contribuinte corresponder à ECD, na forma consolidada em que essa foi apresentada, e a segregação da atividade incentivada trazida na impugnação for factível, a partir do mesmo sistema contábil, confrontado com a documentação que lhe dá suporte, o lucro da exploração pode ser aferido por atividade incentivada.

O batimento das informações trazidas nos balancetes apresentados com a impugnação, salvo melhor juízo, poderia ser realizado através do sistema ContAgil.

Ao tratar da apuração do lucro da exploração, a legislação remete ao sistema contábil adotado pela pessoa jurídica, ou seja utiliza um sentido mais amplo que a ECD. O sistema contábil informatizado adotado pela contribuinte pode permitir extrações mais detalhadas do que aquelas oriundas da ECD. É certo também que deve haver correspondência entre os dados registrados no sistema contábil informatizado adotado pela contribuinte e na ECD.

Na determinação da realização de diligência pela autoridade julgadora, com base em elementos apresentados com a impugnação, não há que se falar em apresentação extemporânea de documentos. Cabe a autoridade que proceder a diligência, na busca da verdade material, examinar todos os documentos acostados ao processo e outros mantidos pela contribuinte que se fizerem necessários ou, quando conveniente, até junto a outras fontes (fornecedores, clientes, órgãos públicos, etc.)

Por fim, cumpre verificar se:

1) o sistema contábil informatizado adotado pela empresa, nos anos-calendário 2011 e 2012, permite a extração de balancetes e demonstrativos de resultado por estabelecimento (CNPJ), como consta do Parecer Técnico Contábil e seus anexos trazidos com a impugnação, e se esses (balancetes e demonstrativos) estão suportados na documentação e nos livros por ela mantidos;

2) os dados informados no sistema contábil informatizado adotado pela contribuinte são consistentes com aqueles registrados de forma consolidada na ECD;

Em caso positivo, considerando que no próprio Relatório Fiscal está registrada a individualização de atividade econômica por estabelecimento da contribuinte, ratificando assim os termos da defesa apresentada, apurar o lucro da exploração da atividade incentivada (produção de cerveja) de forma segregada, determinando o valor remanescente da infração capitulada

(...)

Ainda que a autoridade fiscal designada para realizar a diligência se recuse a apurar o lucro de exploração da atividade incentivada de forma segregada, como solicitado por essa autoridade julgadora, deve proceder as verificações determinadas nos itens 1 e 2 acima transcritas.

Em função do exposto, encaminhe-se o processo para o Chefe da Fiscalização da DRF/Cuiabá/MT para que a diligência determinada seja realizada, uma vez que, em razão do pedido anterior, foi produzida informação fiscal considerando improcedentes as razões da impugnante. (grifamos)

Em resposta a fiscalização apresentou o relatório de diligência fiscal de fls. 2434/2441, no qual conclui:

III – Realização da diligência

Apesar das considerações da fiscalização expressas no Relatório de Diligência, a autoridade julgadora entendeu ser necessário o exame do sistema contábil informatizado, de acordo com os dois quesitos formulados no despacho de diligência.

Fl. 14 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 14098.720037/2015-15

Assim, a fiscalização, em 03/08/2016, lavrou Termo de Intimação Fiscal (cuja ciência deu-se por via postal no dia 08/08/2016) para que a contribuinte apresentasse os arquivos digitais correspondentes ao seu sistema contábil informatizado, a fim de avaliar se o aludido sistema contábil informatizado, que teria gerado os balancetes e demonstrativos apresentados em sede de impugnação, contém registros contábeis individualizados que permitem apurar o lucro da exploração separado por atividade econômica e se tais registros, consolidados, conferem com a ECD.

Em 26/08/2016, respondendo à intimação, **a impugnante não apresentou os arquivos contábeis requisitados** e, em síntese, sustentou que a análise da autoridade lançadora deve se restringir à documentação, demonstrativos e informações já acostados aos autos, mormente ao parecer técnico contábil de fls. 774/798 e dos anexos de fls. 799/2.357. Foi apresentada tão somente a demonstração do resultado do exercício, extraída do SPED, relativa ao ano de 2012 (*na qual também não consta a segregação do resultado por atividade fomentada*).

Com efeito, diante da negativa da contribuinte em evidenciar que sua ECD apresenta a segregação do resultado por atividade e com isso demonstrar o resultado da produção de cerveja, com vistas à apuração do lucro da exploração em separado, a execução da diligência restou comprometida.

A DRJ, por sua vez, concluiu serem improcedentes as alegações da contribuinte, uma vez que esta não teria cumprido os termos da diligência nos seguintes termos:

Improdutivo a autoridade Fiscalizadora proceder o exame das solicitações da autoridade Julgadora, trazendo suas considerações, antes de efetivamente realizar a diligência.

Desnecessário a impugnante rebater tais considerações que não compõem o litígio, uma vez que não alteram a convicção da autoridade julgadora.

Dito isso, no tocante à realização da diligência, restou evidente que foi oportunizado à contribuinte entregar arquivos digitais que possibilitassem o confronto do sistema contábil por ela mantido com os dados inseridos em sua ECD e, nesse sentido, a autoridade fiscal foi bem clara no Termo de Intimação motivado pela diligência determinada, como se depreende abaixo:

(...)

“III – Motivação.

Instrução processual em diligência determinada pelo Despacho nº 52 da 2ª Turma da DRJ/JFA (em anexo), processo 14098.720037/2015-15, para exame dos arquivos digitais do sistema contábil informatizado do sujeito passivo, com segregação dos resultados por atividade, diferente do que foi apresentado na ECD, que apresenta o resultado consolidado. Tais arquivos digitais devem ser apresentados em sua integralidade, pois a diligência determina que sejam confrontados com a ECD, de maneira que devem englobar os lançamentos de todas as contas contábeis.”

O fato do item 4.1 do Anexo Único do ADE Cofis 25/2010 definir as especificações técnicas e regras de formatação nos moldes daquelas da ECD não implica em se estar pedindo, como alegado pela contribuinte, a mera reapresentação da ECD.

A contribuinte insistiu em sua impugnação na possibilidade de extrair os dados de seu sistema contábil por estabelecimento.

Caberia então, para atendimento à intimação, entregar arquivos digitais, extraídos de seu sistema contábil, por estabelecimento ou mesmo, um arquivo digital referente ao único estabelecimento com a atividade incentivada em discussão (fabricação de cerveja) e outro para as demais unidades.

Aqui deve ficar bem claro que o ônus da prova de que atende os requisitos legais para usufruir do benefício fiscal em análise é da contribuinte e que o Fisco oportunizou sua ampla defesa, sem que ela se esforçasse no atendimento da intimação.

Fl. 15 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 14098.720037/2015-15

É certo que para o Fisco poder realizar as determinações impostas na diligência, entre elas afiançar a compatibilidade dos dados inseridos no sistema contábil da contribuinte como aqueles registrados de forma consolidada em sua ECD, tudo suportado em documentação pertinente, faz-se necessário, para que o trabalho se torne factível, que os lançamentos contábeis estejam sob igual formatação.

O pedido de arquivos digitais para empresas não sujeitas à ECD, quando no presente caso, a contribuinte adotou tal sistemática, faz-se necessário, embora pareça existir um paradoxo, porque a contribuinte apresentou em sua ECD o resultado consolidado de todos os seus estabelecimentos e, os elementos trazidos ao processo em papel, com resultados por estabelecimento, aparentavam uma possibilidade de apuração com base no lucro da exploração de forma segregada, visto que uma única unidade da empresa exercia a atividade incentivada.

No Relatório de Diligência, nas considerações da fiscalização, tem-se que:

(...)

Se o sistema contábil informatizado mantido pela contribuinte corresponder à ECD, na forma consolidada em que essa foi apresentada, e a segregação da atividade incentivada trazida na impugnação for factível, a partir do mesmo sistema contábil, confrontado com a documentação que lhe dá suporte, o lucro da exploração pode ser aferido por atividade incentivada.

O batimento das informações trazidas nos balancetes apresentados com a impugnação, salvo melhor juízo, poderia ser realizado através do sistema ContAgil.

Considerações da fiscalização: tal providência só é possível com a intimação da contribuinte para apresentação dos arquivos digitais correspondentes a esses novos balancetes, o que é um paradoxo, pois uma vez apresentada a ECD, a contribuinte está dispensada de apresentar arquivos digitais da escrituração exigidos por conta do art. 11 da Lei nº 8.218/1991.

É de se registrar, a fiscalização somente pode acessar assentamentos contábeis por essas duas vias:

1ª – a ECD autenticada como livro Diário; ou

2ª – para as pessoas jurídicas desobrigadas de apresentar a ECD, mas que utilizam sistema eletrônico de escrituração, os arquivos digitais correspondentes e o livro Diário impresso em papel devidamente autenticado.

Ficou evidenciado aqui a necessidade da diligência, e ainda que o autuante sabia exatamente o que deveria fazer para cumpri-la a contento.

Também não cabe razão à contribuinte, uma vez que, no tocante ao sistema ContAgil, a resposta acima é elucidativa, apesar de a autoridade Julgadora apenas fazer menção à sua possível utilização, ou seja: não compreende os quesitos formulados. Não cabe a autoridade Julgadora indicar como a diligência será realizada, mas sim apenas indicar o resultado que almeja.

Por tudo exposto até aqui, a não apresentação dos arquivos contábeis digitais pela contribuinte, apesar de devidamente intimada com ciência em 08/08/2016, que possibilitariam o cumprimento da diligência requerida, implica na manutenção da apuração do lucro da exploração com base na proporcionalidade da receita líquida da atividade incentivada em relação à receita líquida total, conforme art. 557 do RIR/99.

Em seu recurso voluntário a Recorrente alega que ao intimar a contribuinte sobre diligência exigiu documento inexistente, qual seja, parte do arquivo digital da ECD de forma segregada (fls. 2406/2407).

Fl. 16 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720037/2015-15

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL

TDPF n.º 01.3.01.00-2016-00291-0 – Código de acesso n.º 18075361

1. CNPJ : 08.415.791/0001-22
2. NOME : CERVEJARIA PETROPOLIS DO CENTRO OESTE LTDA
3. ENDEREÇO : Av. Bonifácio Sachetti, 4714, bairro Distrito Industrial, Rondonópolis/MT, CEP 78.746-700
4. LAVRATURA : Av. Ver. Juliano da Costa Marques, 99, 3º andar, Bairro Bosque da Saúde, Cuiabá/MT, CEP 78.050-907.
5. DATA: 03/08/2016. HORÁRIO: 08:30 h.

No exercício das atribuições legais de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, **INTIMO** o sujeito passivo acima identificado a **apresentar, no prazo estipulado**, os arquivos digitais e documentos a seguir relacionados, consoante disposto no art. 11 da Lei n.º 8.218/1991, na forma estipulada pela IN SRF n.º 86/2001 e no Anexo Único do ADE Cofis n.º 15/2001, alterado pelo ADE Cofis n.º 25/2010, que pode ser encontrado na página eletrônica da Receita Federal na *internet*: www.receita.fazenda.gov.br.

PERÍODO: 01/01/2011 a 31/12/2012. PRAZO: 20 (VINTE) DIAS CORRIDOS.

I – Apresentar os seguintes arquivos digitais, observando que:

- Todos os arquivos devem obedecer às normas prescritas no Anexo Único do ADE Cofis n.º 15/2001, alterado pelo ADE Cofis n.º 25/2010: (item “1” – Especificações Técnicas, bem assim as regras especiais de formatação do item “4”), ser autenticados (item “2”), bem como estar acompanhados de documentação de entrega (item “3”).

Arquivos	Especificações
Contábeis	Subitem “4.1” do Anexo Único

Alega a Recorrente que, não tendo sido possível cumprir a diligência por impossibilidade de extração de uma parte da ECD (que somente existe de forma íntegra se consolidada) apresentou novamente os documentos possíveis. Ressalta ainda que a fiscalização menciona que lavrou Termo de Intimação Fiscal para que a impugnante apresentasse os arquivos digitais correspondentes ao sistema contábil informatizado, porém não houve apresentação dos arquivos contábeis requisitados. Todavia, conforme requisição acima reproduzida, não teria sido essa a informação solicitada e sim a entrega da ECD.

Diante desses fatos, a Recorrente requer a juntada aos autos dos documentos digitais em formato txt extraídos do programa MICROSIGA existente à época para que sejam examinados pela autoridade fiscal. Alega que *“com a apresentação dos Balancetes (individualizados) e do Laudo, a soma desses balancetes e os demais inerentes às atividades não incentivadas chega-se ao total dos valores apresentados na ECD, o que permite tal verificação e confrontação por cálculos.”*

Ou seja, não houve atendimento à diligência determinada, uma vez que não se analisou os documentos trazidos, limitando-se o I. Fiscal a manter seu entendimento sobre a impossibilidade de análise individualizada por estabelecimento. Trata-se, portanto, de nítido conflito negativo de competência.

O referido conflito foi solucionado pelo Parecer COSIT n.º 2 de 15 de janeiro de 2018, o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. DILIGÊNCIA. ABRANGÊNCIA. COLETA. ANÁLISE.

A definição contida procedimento fiscal de diligência contida na revogada Portaria RFB n.º 1.687, de 17/9/2014, bem como na Portaria RFB n.º 6.478, de 29/12/2017, **deve ser interpretada em conformidade com as leis que lhe dão suporte (e não o contrário)**,

Fl. 17 da Resolução n.º 1402-001.015 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720037/2015-15

de modo que dali não se extrai qualquer restrição à necessária análise pela autoridade fiscal demandada, tal qual ocorreria em sede de perícia.

Dispositivos legais: Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 7º e 18; Decreto n.º 7.574, de 2011, arts. 33 a 37; Decreto n.º 3.724, de 2001, art. 2º; Portaria RFB n.º 1.687, de 2014, art. 3º, II; Portaria RFB n.º 6.478, de 29/12/2017, art. 3º, II. (*grifamos*)

A conclusão do referido Parecer não deixa dúvida quanto à abrangência das diligências requeridas pelas autoridades julgadoras. Confira-se:

Conclusão

15. Com base no exposto, conclui-se que a realização de diligências determinadas pela autoridade julgadora abarca a análise de dados, documentos e informações coligidos, quando assim requeridos. (*grifamos*)

3) CONCLUSÃO

Diante do exposto, entendo que o processo não se encontra em condições de julgamento, motivo pelo qual proponho sua conversão em diligência para que a unidade de origem verifique se :

a) Houve a regular contabilização e destinação das receitas de subvenção tendo em vista o disposto no item 1 da presente decisão;

b) tendo em vista a documentação juntada pela Recorrente às fls. 2715/2760, o sistema contábil informatizado adotado pela empresa, nos anos-calendário 2011 e 2012, permite a extração de balancetes e demonstrativos de resultado por estabelecimento (CNPJ), como consta do Parecer Técnico Contábil e seus anexos trazidos com a impugnação, e se esses (balancetes e demonstrativos) estão suportados na documentação e nos livros por ela mantidos;

c) os dados informados no sistema contábil informatizado adotado pela contribuinte são consistentes com aqueles registrados de forma consolidada na ECD;

d) Em caso positivo, considerando que no próprio Relatório Fiscal está registrada a individualização de atividade econômica por estabelecimento da contribuinte, ratificando assim os termos da defesa apresentada, apurar o lucro da exploração da atividade incentivada (produção de cerveja) de forma segregada, determinando o valor remanescente da infração capitulada.

e) Ao final, a autoridade responsável pelas verificações acima solicitadas deve elaborar relatório conclusivo e cientificar a contribuinte, oferecendo-lhe oportunidade para se manifestar sobre o objeto da diligência, se assim desejar.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio.